

ASEAN地域における 移転価格税制の動向と リスク対応に係る留意点

KPMG税理士法人
国際事業アドバイザー（移転価格部門）

パートナー／税理士 鈴木 彩子
マネジャー／税理士 細水 兼二郎



グローバル生産における中心基地として、あるいは有望な消費市場として、日系企業のアジアシフトが加速している。なかでもASEAN地域については、チャイナプラスワンの観点から引き続き注目が集まっている。そこで本稿では、近年、ASEAN各国において競って導入が進められている移転価格税制の概要について解説し、日系企業における当該課税リスクへの対応について検討する。

1. ASEAN地域における 移転価格税制の動向

近年、ASEAN地域における移転価格税制の整備が大きく進んできている。ASEAN各国において、移転価格税制を有する国として、シンガポール、タイ、マレーシア、インドネシア、ベトナム、フィリピンの6カ国があげられるが、これらの国々では図表1のとおり、

過去数年間に競い合うように移転価格税制に係る制度の整備、拡充を図っている。

また、移転価格税制の整備に伴い、その執行についても積極的に進められており、各国の税務当局は移転価格税制の執行に係る経験やノウハウを積み重ねてきている。

移転価格税制は、関連者との取引を対象とし、通常、更正の際の金額的なインパクトが多額になることが多いことから、ASEAN各国の税務当局においても、税務調査の際の重点項目としてその執行を強化する傾向がある。加えて、移転価格税制は国家間における税金の奪い合いの側面があり、クロスボーダー取引において、相手国での移転価格税制の執行が強化されることで、取引相手国への利益配分が偏ることも懸念される。そのため、他国への税収の流出を防ぎ、自国の課税ベースを確保するという観点からも、各国の税務当局は移転価格税制の執行を強化していかざるを得ない状況

図表1 各国における近年の主な移転価格税制の改定

シンガポール	所得税法に独立企業間原則の規定を導入（2009年12月）
タイ	APA手続きに係るガイダンスの公表（2010年4月）
マレーシア	移転価格/APA規則の公表（2012年5月）、移転価格/APAガイドラインの公表（2012年7月）
インドネシア	移転価格規則の改定（2011年11月）
ベトナム	移転価格規則の改定（2010年4月）、APAに係る規則の導入（2013年7月）/APAガイダンスの公表（2013年12月）
フィリピン	移転価格規則の導入（2013年2月）

出所：各種資料よりKPMG作成

があると考えられる。

このような背景により、近年、ASEAN地域において移転価格調査はより一般化してきているといえ、また今後も引き続き強化される方向と考えられる。ASEAN地域での移転価格リスクへの対応は、各国の移転価格税制の内容を理解し、執行状況などを把握したうえで、各国での適切な対応を行っていくことが重要である。

2. ASEAN各国の移転価格税制の制度概要

本章では、ASEAN所在の6カ国における移転価格税制の制度概要について、そのポイントを解説する。

(1) シンガポール移転価格税制の概要

シンガポールの移転価格税制は所得税法における独立企業間原則の規定^{注1}および通達レベルでの移転価格ガイドライン^{注2}などにおいて定められている。移転価格税制の対象となる関連者の定義について、具体的な資本関係の比率などは規定されておらず、支配関係が認められる関連者との取引が対象となり、移転価格課税に係る時効は4年間とされている。また、関連者間ローン／サービス取引に係る移転価格ガイドラインが公表されており、特に両取引に係る移転価格税制上の取り扱いについての指針も示されている^{注3}。

移転価格文書化については、移転価格ガイドラインを含む各移転価格関連通達においてその作成の必要性が明記されている。また、移転価格ガイドラインの添付資料において、移転価格文書として必要となる書類が列挙されている。

国内および二国間／多国間事前確認制度（APA）が利用可能であり、移転価格ガイドラインでAPA制度の概要が規定されていることに加えて、APAの手続きの詳細に係るガイダンス^{注4}も公表されている。ASEAN各国の中ではシンガポールは最もAPA制度が進展している国といえ、日本との二国間APAの合意件数も多数存在し、成熟した制度として利用が可能な状況となっているといえる。

(2) タイ移転価格税制の概要

タイでは明確な独立企業原則に基づく移転価格税制の根拠法令は存在せず、内国歳入法における市場価格に基づく取引価格の更正を行う権限をその根拠として

いる。加えて、移転価格に係るガイドラインとして歳入局通達^{注5}が出され、移転価格税制に係る内容が規定されている。移転価格税制の対象は実質的な支配がある関連者との取引であり、移転価格課税に係る時効は5年間とされている。

取引価格の算定に際して作成・保持すべき移転価格文書として、取引に係る事実関係および移転価格算定方法の選定理由などを含む書類が歳入局通達において定められている。

APAについては、APA手続きに係るガイダンス^{注6}が公表されており、二国間APAが利用可能である旨規定されている。日本との二国間APAの合意事例が複数存在し、ASEAN各国の中ではシンガポールに次いで二国間APAの経験を有する国であるといえる。

(3) マレーシア移転価格税制の概要

2012年に大規模な移転価格税制の整備が行われ、移転価格に係る規則およびガイドラインが公表されている^{注7}。移転価格税制の対象は支配関係が認められる関連者との取引であり、移転価格課税に係る時効は6年間とされている。

移転価格文書の作成については、移転価格規則およびガイドラインの双方において規定があり、作成が必要となる文書が詳細に列挙されている。移転価格文書が未作成の場合において移転価格課税が行われたときは、追加的なペナルティが賦課されることとなる。また、会社の売上高や関連者間取引の金額が一定の基準^{注8}を下回る場合には簡易な移転価格文書の作成が認められている。

APAについても、APAに係る規則およびガイドライン^{注9}が公表されており、国内および二国間／多国間APAが利用可能である。なお、国税庁の公開資料によると、2013年6月末時点において、日本との二国間APAの申請はいまだ行われていない。

(4) インドネシア移転価格税制の概要

2011年11月に改定された移転価格規則^{注10}において移転価格に関する内容が規定されている。移転価格税制の対象は直接または間接の25%以上の資本関係または支配関係が認められる関連者との取引であり、移転価格課税に係る時効は5年間とされている。

移転価格規則において移転価格文書の作成が要求されている。また、別途法人税申告書において関連者間取引に係る情報開示が必要であり、その開示項目にお

図表2 各国の移転価格文書化規定およびAPAの有無

	シンガポール	タイ	マレーシア	インドネシア	ベトナム	フィリピン
文書化規定の有無	通達にて規定	通達にて規定	法令義務	法令義務	法令義務	法令義務
その他法人税申告時における開示事項	なし	なし	関連者間取引金額の報告	定型フォームによる報告	定型フォームによる報告	なし
APA制度の有無	あり	あり	あり	あり	あり	あり
日本とのAPAの有無 ^注	あり	あり	なし	あり	なし	なし

注：日本との二国間APAの有無は、国税庁公表資料に基づく2013年6月末時点の情報。
出所：各種資料よりKPMG作成

いて移転価格文書の有無についての回答が必要とされる。

APAに係る規則^{註11}が2010年12月に公表され、関連諸手続きが規定されており、国内および二国間APAが利用可能である。なお、国税庁の資料によると、13年6月末時点において、日本との二国間APAの申請が行われている。

(5) ベトナム移転価格税制の概要

2010年4月に改定された移転価格規則^{註12}にて移転価格税制が規定されており、対象となる関連者は直接または間接に20%以上の資本関係がある場合、そのほか支配関係が認められる場合などである。移転価格課税に係る時効は法令上無期限とされている。

移転価格文書の作成が移転価格規則において要求されており、加えて、法人税申告の期限までに定型フォームに基づく関連者間取引に係る情報の提出が必要とされている。

ベトナムにおいてAPAに係る法令および手続き規定^{註13}が2013年に導入されている。APA手続きに係るガイダンスは13年12月に公表され、14年2月より有効となっている。13年6月末時点において、日本との二国間APAの申請は行われていない。

(6) フィリピン移転価格税制の概要

フィリピンでは2006年に移転価格規則のドラフトが公表されていたが、13年2月に正式な移転価格規則^{註14}が施行され、網羅的な移転価格に関する規定が定められた。なお、移転価格税制の対象は支配関係が認められる関連者との取引であり、移転価格課税に係る時効は3年間とされている。

導入された移転価格規則において、移転価格文書化に係る規定が設けられ、毎期の法人税申告期限までの文書作成が要求されている。また、作成が必要な文書

が、移転価格規則において例示されている。

移転価格規則では、APAの規定も導入されており、国内および二国間／多国間APAが利用可能とされている。ここでは詳細な手続きは記載されておらず、別途、APAのプロセスに係る個別のガイドラインを発行する旨が明記されている。2014年4月時点において、APAガイドラインは公表されていない。また、13年6月末時点において、日本との二国間APAの申請は行われていない。

3. 移転価格リスクへの対応

本章では、ASEAN地域の関連者との取引に係る移転価格リスクへの対応について、現地側および日本側のそれぞれの観点からの対応策と留意点について述べる。

(1) ASEAN地域における現地側の観点からの移転価格リスクへの対応

ASEAN地域での移転価格リスクの対応について一般的には、移転価格ポリシーの策定、移転価格文書化、移転価格調査への対応、APAなどに基づく対応などが考えられる。以下では、それぞれの対応策について、その効果や留意点などを中心として解説する。

① 移転価格ポリシーの策定

ASEAN各国における税務調査においては、関連者間取引における価格設定がどのように行われているかについて個別の確認が行われることが多い。そのため、まず第一に、それぞれの取引における価格設定方針が、移転価格税制上の観点から、および事業上の観点から合理的であることを税務当局に示すことが必要となる。これは、関連者間における製品や部品などの販売価格の設定のみならず、ASEAN所在の関連者からの

日本本社へのロイヤリティやサービスフィーの支払いなどの取引についての根拠や妥当性を含め、納税者としての移転価格設定に係るポリシーを明確に説明できることが重要である。

各関連者間取引に係る価格設定の方針は、日本本社側にてグループ内での移転価格ポリシーとして作成されていることも多いと考えられるが、日本側にて実施された移転価格分析に基づくグループ内での移転価格ポリシーをサポートする情報についても現地での税務調査において有用な説明資料となるため、これらの準備および現地での移転価格調査時のグループ内での情報の有効な活用について留意しておくことが望ましい。

② 移転価格文書の作成

移転価格文書の作成については、前述のとおり、ASEAN 6カ国の移転価格税制においてもすでに関連規定が導入されている。そのため、各国の移転価格文書化規定において列挙されている作成が必要とされる文書を中心とした対応が必要である。なお、シンガポールおよびタイについては、いわゆる通達レベルでの要求とされているのに対し、残る4カ国は法令による規定となっている。

移転価格文書は納税者が法人税申告時などに自ら税務当局に対して提出が必要となる性質のものではなく、納税者は移転価格文書を作成し、これを保持することのみが求められており、税務当局からの提出要請を受けた場合においてはじめて提出が必要となるものである。ASEAN各国における移転価格調査時には、実務上、移転価格文書の作成状況の確認やその提出が求められることが一般的であるため、各国における移転価格文書化規定の内容を把握したうえで、適切な対応が求められる。

③ 移転価格調査への効果的な対応

概して言えば、ASEAN各国における移転価格に関する税務調査において、調査官の移転価格に関する知識や経験はそれほど高くないといえる。また時には理論に基づく正当な議論が受け付けられないことも散見され、いったん更正額などが提示されたとなると、それを取り消す交渉を行うのは困難を伴うこととなる。

そのため、現地での移転価格調査においては、問題が大きくなる前に、税務当局の疑義をもつポイントを把握したうえで、理解を得るために必要な根拠資料を

効果的に提示することで、納税者の主張を合理的に説明していくことが重要となる。

このような対応を行うためには、事前の移転価格に関する納税者の主張や方針、それをサポートする分析を整理しておくこと、および税務調査が開始された場合には調査開始の当初段階から適切な対応をとることが重要であるといえる。ASEAN所在の子会社において税務調査へ対応する十分なリソースがない場合には、現地の日本人マネジメントや日本本社の税務部門も関与し、慎重に検討を行ったうえで対応を進めていくことが望ましい。

④ 二国間APAによる対応

2013年には、ベトナムおよびフィリピンにおいてもAPAの規定が導入され、制度上、ASEAN 6カ国においてAPAの申請が可能になった。13年6月末時点において、日本との二国間APAの合意実績があるのはシンガポールとタイのみであり、インドネシアとの二国間APAの申請が新たに行われている。

今後、マレーシア、ベトナム、フィリピンも含めた日本との二国間APAの事案についても申請が行われることが想定される。しかしながら、APA導入後の歴史が浅く、二国間での協議実績の積み重ねがないため、必ずしも交渉がスムーズに進まないことも考えられる。そこで、ASEAN各国との二国間APAを申請し、各国当局との交渉を行っていく際には、特に以下のようなケースが起こる可能性がある点について留意が必要である。

- ・APAの事前相談や正式申請を行ったものの、APA申請に係る受理または審査が行われないなど、正式に動き出すまでに時間がかかってしまうケース
- ・APAの遡及適用により過去年度も含めた解決を目指す場合において、租税条約や国内法の規定により、国内法の期限が切れた期間については、対応的調整に基づく還付が行われないケース
- ・APAの遡及適用を含めた申請を行っているにもかかわらず、APA交渉期間中に過去年度の時効を迎える場合などにおいて、APA遡及適用期間についての移転価格の更正が行われるケース
- ・APA協議の担当者の数が僅少であり、処理が進まず、APAの交渉が遅々として進まないケース

このように、二国間APAに基づく対応を行う場合においては、現時点において制度が導入され申請が可

能となっているものの、留意すべき点も想定されることから、しっかりとした準備と粘り強い交渉により、二国間APAの合意に向けての対応を行っていく必要がある。

(2) 日本側からの関与の重要性

上述のとおり、ASEAN各国において移転価格税制の整備が進み、文書化規定、ひいてはAPA制度も導入しつつある現状は、かつての移転価格税制の概念すら明確に存在していなかった時代からすれば、隔世の感があるといえる。しかしながら、そうした状況の変化について日本から眺めた場合、ASEAN各国との間の移転価格問題についても対欧米諸国への対応と同様に、OECD移転価格ガイドラインをベースにした考え方や究極的には相互協議による解決といった予測可能性が十分確保されているかといえ、残念ながらまだそこまでの状況にあるとはいいがたい。図表3および図表4に示すとおり、確かにここ数年でも日本とOECD非加盟国^{註15}との相互協議（APAを含む）の発生件数は増加傾向にあるが、繰越件数はそれを上回る状況が続いている。

こうした背景には、ASEAN各国をはじめとするOECD非加盟国においては相互協議に従事する人員が十分に確保されていない、協議経験が乏しい、また、低い法人税率ないし優遇税制などの導入により、そもそも自国での税の徴収が限定的であるため、協議に対するインセンティブが低い、あるいは税金の還付に対して消極的といった事情があげられる。結果として、特に本邦税務当局による課税事案のような場合に両当局が合意できる結論を見出すのに時間と労力を相当強

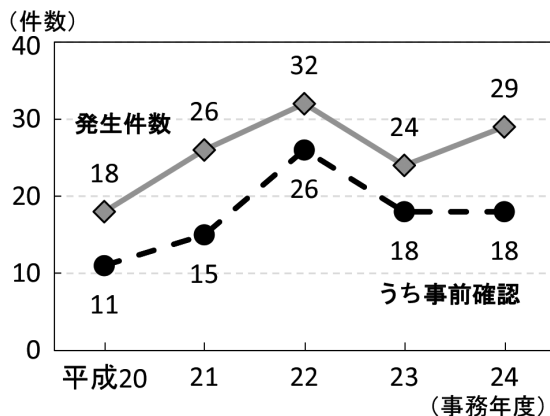
いられる場面も多く散見される。

こうした状況を鑑みるに、これまでわが国の多国籍企業において欧米諸国との間の移転価格問題の対応を通じて培われたノウハウが必ずしもアジアの移転価格問題において同様に奏功するとは言いがたい。日本の親会社側の観点としては、アジアにはアジアとしての個別の対応が必要であろう。

移転価格問題への取り組みとしてのポリシー策定、文書化、さらにAPAといった施策の検討がASEAN各国との取引についても定石であることは上述のとおりであるが、実際、多くの日系企業が直面している課題のひとつは、現地拠点における適正な利益水準（ポリシー）管理の困難性である。ASEAN各国における移転価格課税事案の場合、取引単位営業利益法（TNMM）が比較的適用される傾向にあるが、その際、ASEAN当局側では現地拠点の機能・リスクをルーティンなものとして位置づけることで、現地拠点に常に一定の利益を稼働させることを強く主張するケースが多く見受けられる。すなわち、いかなる経済環境の変化、特殊事情など、移転価格以外の要因があろうとも、営業損失は認めないというスタンスである。

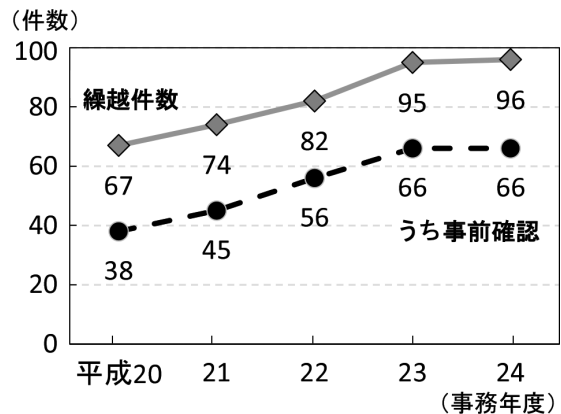
確かに、現状において日系企業にとってのASEAN子会社の多くはコスト削減を意図した生産拠点としての活用が多くを占めており、その場合における機能・リスクは限定的なケースが多い。具体的には、図表5に示すような日本親会社から部材やノウハウの提供を受け、子会社側で完成品を生産し、顧客へ販売するといった取引が想定されるが、上述のASEAN当局の視点を考慮し、部材の対価とロイヤリティの徴収という

図表3 OECD非加盟国との相互協議発生件数

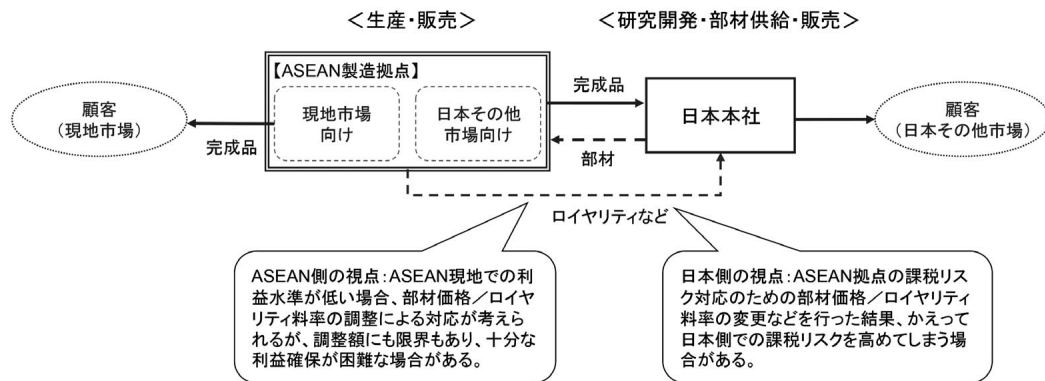


出所：図表3・4ともに国税庁発表データ

図表4 OECD非加盟国との相互協議繰越件数



図表5 ASEAN子会社との取引価格管理



出所：KPMG

価格決めを通じて現地拠点の一定利益を確保することは必ずしも容易でない。一つにはロイヤリティ料率を毎期変動させるのは疑義を生みやすく、さらにマイナスのロイヤリティは現実的ではないため、調整弁としては一定の限界がある。部材の価格についても現地調達が進むにつれ、取引ボリュームが減少傾向となるなど、これも調整の範囲が限定的となりやすい。また商流について親会社を仲介するというのも一つの方策となり得るが、ASEAN地域の国内ビジネスも活況となる昨今、すべて仲介するというのが現実的でない場合も多い。また当然ながら、本邦税務当局の観点からは、現地側での一定利益の確保を優先するあまり無形資産の対価としてのロイヤリティを安易に免除するようなことがあれば、本邦での課税リスクを高めることにもなり得る。

結局本件への対応においては、両税務当局が受け入れ可能な現地側の利益水準範囲（レンジ）をどう決定するか、現地子会社側での一部の損失負担（リスク負担）を認める余地はあるか、あるいはTNMM以外の算定手法の適用の可否、さらに、期末での価格調整を含む価格管理手法の適用可能性、といったことについてのつまびらかな分析が必要となる。その際重要なのは、ASEAN当局特有の課税姿勢、フレキシビリティの程度、相互協議となった場合の解決可能性、APAの実行可能性といった、各国の特性を踏まえた考察である。なお、こうした対策は内容によって現地側の収益性や事業体制（機能・リスク）に大きく影響し得ることから、実効性をもって行うには本社側の積極的な関与が欠かせない。単なる税務上の論点というよりは企業グループ全体の経営にもかかわる問題であり、日本側と現地側で足並みを揃えた対応がキーとなる。

4. おわりに

最近の潮流として、日系企業において単なる製造拠点としてのアジアシフトからさらに一歩進めて、ASEAN地域を研究開発や事業統括機能を備えたより戦略的な拠点として位置づける動きが進んでいる。それに伴い、対応すべき移転価格問題も高度に複雑化しつつある。すなわち従来と異なり、アジアへのロイヤリティやマネジメントフィーの支払いが発生し得ることになるが、そのような場合にASEAN当局がどういうアプローチをとることになるか未知数な状況である。引き続き各国の動向を注視しつつ、税務のみならずビジネス上の観点も併せた事前のプランニングが肝要である。

注1：Section 34D Singapore Income Tax Act（2009年12月）。

注2：IRAS Circular / Transfer Pricing Guidelines（2006年2月）。

注3：IRAS Supplementary e-Tax Guide / Transfer Pricing Guidelines for Related Party Loans and Related Party Services（2009年2月）。

注4：IRAS Supplementary Circular / Supplementary Administrative Guidance on Advance Pricing Arrangements

注5：Departmental Instruction No. Paw. 113/2545

注6：Guidance on APA process（2010年4月）。

注7：Income Tax (Transfer Pricing) Rules 2012（2012年5月）、Transfer Pricing Guidelines 2012（2012年7月）。

注8：総売上げが2500万リンギ、関連者間取引の金額合計が1500万リンギを超えない場合。

注9：Income Tax (Advance Pricing Arrangement) Rules 2012（2012年5月）、Advance Pricing Arrangement Guidelines 2012（2012年7月）。

注10：PER-32/PJ/2011

注11：PER-69/PJ/2010

注12：Circular 66/2010/TT-BTC

注13：Circular 201/2013/TT-BTC

注14：Revenue Regulations No.2-2013

注15：平成25年6月末現在、相互協議の相手国のうち、OECD非加盟国には、中国、香港、インド、インドネシア、マレーシア、シンガポール、タイが含まれる。